Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.574/2002 /bie

Urteil vom 13. Mai 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
X._____, Beschwerdeführerin,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern, Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1997/1998,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 22. Oktober 2002.

Sachverhalt:
A.
X._____ gab in der Steuererklärung für die Periode 1997/98 als Beruf "Chefarzt-Sekretärin" an. Sie arbeitete in den Jahren 1995 und 1996 als Teilzeitangestellte bei verschiedenen Arbeitgebern und bezog auch Leistungen der Arbeitslosenversicherung. Für die direkte Bundessteuer 1997/98 wurde sie von der Steuerverwaltung des Kantons Bern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 44'213.– veranlagt, gemäss Einspracheverfügung mit Fr. 43'234.–. Ihre dagegen gerichtete Beschwerde wies die kantonale Steuerrekurskommission am 22. Oktober 2002 ab.
B.
Mit "Beschwerde" vom 24. November 2002 beansprucht X._____ vor dem Bundesgericht verschiedene Abzüge vom Einkommen. Im Weiteren ersucht sie um Steuererlass.

Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission des Kantons Bern schliessen auf Abweisung der Beschwerde, die Eidgenössische Steuerverwaltung auf teilweise Gutheissung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Der angefochtene Entscheid unterliegt aber nur insoweit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht, als es sich um die direkte Bundessteuer handelt.

Mit Bezug auf die Staatssteuern steht - jedenfalls noch für die hier interessierende Periode - nur die staatsrechtliche Beschwerde offen (und auch dies erst nach Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges bzw. nach erfolgloser Anrufung des kantonalen Verwaltungsgerichts). Die Voraussetzungen von Art. 90 Abs. 1 lit. b OG erfüllt die Eingabe der Beschwerdeführerin ebenfalls nicht. Auf ihre "Beschwerde" ist deshalb nicht einzutreten, soweit sie sich gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission betreffend die kantonalen Steuern (insbes. Ziff. 1 des Entscheids) richten sollte.

Hinsichtlich der Bundessteuern ist auf die fristgerecht (vgl. Art. 106 OG) eingereichte Eingabe der nach Art. 103 lit. a OG legitimierten Beschwerdeführerin grundsätzlich einzutreten. Gemäss Art. 108 Abs. 2 OG hat die Verwaltungsgerichtsbeschwerde unter anderem die Begehren und deren Begründung zu enthalten. An diese stellt das Bundesgericht indessen namentlich bei Laienbeschwerden - wie hier - keine allzu hohen Anforderungen, da es im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Recht von Amtes wegen anwendet und nicht an die Begründung der Parteibegehren gebunden ist (Art. 114 Abs. 1 OG; BGE 118 Ib 49 E. 1a S. 51). Es genügt, wenn aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird (BGE 118 Ib 134 E. 2 S. 135, mit Hinweis).

Von vornherein nicht eingetreten werden kann indessen auf das Begehren um Steuererlass; hierüber entscheiden die Eidgenössische Erlasskommission bzw. die zuständigen kantonalen Amtsstellen endgültig (Art. 67 Abs. 3 DBG).

2.

Die Beschwerdeführerin macht vorab verschiedene Gewinnungskosten geltend, namentlich Aufwendungen für die Anschaffung eines Personalcomputers sowie für die Teilnahme an Computer- und Managementkursen.

2.1 Der Bund erhebt eine Einkommenssteuer von den natürlichen Personen (Art. 1 lit. a DBG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen ermittelt, indem von den gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 16-24 DBG) die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge (Art. 26 -33 DBG) abgezogen werden (Art. 25 DBG). Als Gewinnungs- bzw. Berufskosten können Unselbständigerwerbende laut Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG (nebst Fahrkosten und Mehrkosten für auswärtige Verpflegung) die "übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" abziehen. Ebenfalls abzugsfähig sind nach lit. d die "mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten", praxisgemäss mit Einschluss der sog. Wiedereinstiegskosten. Näheres regelt die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (VBK; SR 642.118.1; vgl. auch das diesbezügliche Kreisschreiben der EStV vom 22. September 1995, ASA 64 692 ff.; sowie BGE 124 II 29 E. 3a S. 32; ASA 67 477 E. 2c, je mit weiteren Hinweisen). Die in Art. 26 Abs. 2 DBG für die übrigen Berufskosten vorgesehenen Pauschalabzüge sind gemäss Art. 3 (sowie Anhang) VBK (Fassung vom 31. Mai 1996 für die hier
massgeblichen Bemessungsjahre 1995 und 1996) auf 3% des Nettolohnes, jedoch nicht unter Fr. 1'800.– und nicht über Fr. 3'600.–, festgesetzt worden.

2.2 Vorliegend geht weder aus den Steuerakten noch aus dem angefochtenen Entscheid hervor, welcher Betrag bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer als Berufskostenabzug zugelassen worden ist. Die Vorinstanz weist nur auf die kantonalrechtliche Gewinnungskostenpauschale von 20% des gesamten Erwerbseinkommens hin, wobei nicht klar wird, ob sie diese Pauschale auch bei der direkten Bundessteuer angewendet hat, was unzulässig wäre. Nachfolgend sind die geltend gemachten Abzüge einzeln und nach Bundesrecht zu beurteilen.

2.2.1 Anfang 1996 erwarb die Beschwerdeführerin einen Personalcomputer für Fr. 3'400.–, dessen Anschaffungspreis sie in Abzug bringen will.

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG sowie Art. 7 Abs. 1 VBK bildet eine zur Berufsausübung erforderliche EDV-Anlage mit Hard- und Software ein Arbeitswerkzeug, dessen Anschaffungskosten grundsätzlich vollumfänglich im Erwerbsjahr zum Abzug zugelassen sind. Prinzipiell sind diese Aufwendungen im Pauschalbetrag für übrige Berufskosten enthalten, jedoch ist der Nachweis höherer Kosten vorbehalten. Wie bei anderen Gewinnungskosten wird bei ausserberuflicher Nutzung des Geräts ein sog. Privatanteil ausgeschieden (vgl. zum Ganzen: ASA 69 872 E. 3; 62 403 E. 2; 59 246 E. 2; Peter Spori, PC-Kosten und Steuern, ST 1988, 51 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, N. 30 zu Art. 26; Bruno Knüsel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a,

N. 14 zu Art. 26; je mit weiteren Hinweisen).

Vorliegend beruhten die Einkünfte 1995/96 der Beschwerdeführerin zwar zum grossen Teil auf Arbeitslosentaggeldern. Mehrmals erzielte sie aber in den hier massgeblichen Bemessungsjahren kurzzeitige bzw. teilzeitliche Zwischenverdienste in ihrem angestammten Tätigkeitsbereich als Chefarzt-Sekretärin. So verfasste sie zwischen 1993 und 1998 in Heimarbeit alle Arztberichte eines Krankenheims, das ihr dafür weder einen Arbeitsraum noch eine EDV-Anlage zur Verfügung stellte. Diese Schreibarbeiten erledigte sie ab 1996 auf dem von ihr angeschafften Computer, ebenso wie die Hausaufgaben und die Diplomarbeit für einen Management-Kurs, den sie im gleichen Jahr auf Kosten des Arbeitsamtes belegte. Das Gerät diente ihr auch zur Umsetzung und Vertiefung der Kenntnisse, die sie 1995 in (ebenfalls von den Behörden finanzierten) Computerkursen erworben hatte. Dank all diesen zusätzlichen Kompetenzen hoffte sie, sich auf dem neuesten Stand ihres Berufs zu halten und so ihre Chancen zu erhöhen, eine neue Stelle zu finden.

Daraus ergibt sich, dass die streitigen EDV-Anschaffungsauslagen als erforderliche und somit abziehbare Gewinnungskosten einzustufen sind, wie dies auch die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt. Schon im Hinblick auf die für das Krankenheim geschriebenen Arztberichte kann der Computer als effektives und notwendiges Berufswerkzeug gelten. Besteht damit aber ein genügender direkter Zusammenhang zur Erwerbsausübung, so ist nicht weiter danach zu fragen, ob die EDV-Kaufauslage auch unter die Weiterbildugs- bzw. Wiedereinstiegskosten fallen könnten. Die Ausscheidung eines Privatanteils scheint sich hier - soweit ersichtlich - nicht aufzudrängen, wird aber von der Steuerrekurskommission näher zu prüfen sein, ebenso wie im Übrigen das Verhältnis zwischen Kostenpauschale und tatsächlichen Mehrkosten.
2.2.2 In Anwendung von Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG und Art. 8 VBK sind auch die Kosten der von der Beschwerdeführerin besuchten Computer- und Management-Kurse abzugsfähig. Dabei handelte es sich nicht um Ausbildungskosten für die erstmalige Aufnahme eines neuen (zusätzlichen) Berufs (vgl. Art. 34 lit. b DBG). Genauso wenig war eine blosse persönliche Bereicherung oder kulturelle Weiterentwicklung bezweckt. Es ging schliesslich nicht um eine - wohl ebenfalls abzugsfähige - Umschulung bzw. berufliche Neuausrichtung. Vielmehr wollte die Beschwerdeführerin damit einzig ihre Chancen erhöhen, nach längerer Arbeitslosigkeit wieder eine Stelle im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufes zu finden, dank aktueller Kenntnis der notwendigen Arbeitsinstrumente und vertieftem Bezug zum Management-Aspekt der Chefarzt-Tätigkeit (vgl. dazu auch: BGE 113 Ib 114 E. 2-3 S. 117 ff.; ASA 60 356 E. 2; Ziff. 3 des Kreisschreibens der EStV vom 22. September 1995; Locher, a.a.O., N. 62 ff. zu Art. 26 sowie 16 ff. zu Art. 34, Knüsel, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., N. 8 ff. zu Art. 26 sowie Markus Reich, in: Zweifel/Athanas, N. 14 f. zu Art. 34; Hans Zehnder, Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen
Steuerrecht, Diss. Zürich 1985, passim).
2.2.3 Zahlenmässig gänzlich unbelegt geblieben sind dagegen die sonst für die Arbeitssuche geltend gemachten Auslagen (Post- und Telefon- sowie Kopierkosten, Reise- und Verpflegungsspesen bei auswärtigen Anstellungsgesprächen, usw.). Schon deshalb können sie nicht anerkannt werden, ohne dass noch zu prüfen ist, ob bei einer nicht erwerbstätigen, sondern arbeitslosen Person die Aufwendungen für die Suche einer neuen Stelle statt Lebenshaltungskosten erforderliche Gewinnungskosten darstellen (vgl. in diesem Sinne insbesondere Locher, a.a.O., N. 3 zu Art. 25 und N. 52 zu Art. 26).
3.
Nebst ihren Berufs- bzw. Gewinnungskosten beantragt die Beschwerdeführerin, von ihrem Einkommen seien all jene Aufwendungen abzuziehen, welche sie im Zusammenhang mit dem Tod ihrer Mutter übernehmen musste (Beerdigungskosten, Grabunterhalt, usw.). Zu Recht hat die Vorinstanz indessen die Abzugsfähigkeit dieser Auslagen verneint und insbesondere festgehalten, um abziehbare Unterstützungskosten im Sinne von Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG könne es sich schon deshalb nicht handeln, weil der geforderte minimale Unterhaltsbetrag nicht erreicht sei (vgl. dazu auch Locher, a.a.O., N. 48 ff. zu Art 35; Ivo P. Baumgartner, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., N. 21 ff. zu Art. 35). Ebenso wenig abzugsfähig sind hier die nach dem Unfall vom 14. Februar 1999 angefallenen Mehrkosten, da sie nicht die streitigen Bemessungsjahre 1995/96 betreffen.
4.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, und die Ziff. 2 und 3 des angefochtenen Entscheids sind aufzuheben. Die Sache ist im Sinne der Erwägungen zur näheren Abklärung sowie neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Dabei wird die Steuerrekurskommission

sich namentlich auch mit dem bisher noch nicht geprüften Vorbringen der Beschwerdeführerin auseinderzusetzen haben, ihre Einkünfte bzw. die Rückforderungen der Arbeitslosenkasse seien falsch berechnet worden.

Bei diesem Ergebnis und mit Blick auf die finanzielle Situation der (teilweise unterliegenden) Beschwerdeführerin rechtfertigt es sich, im vorliegenden Fall ausnahmsweise keine Gerichtsgebühr zu erheben. Die - ebenfalls teilweise unterliegende - kantonale Steuerverwaltung wird somit auch nicht kostenpflichtig. Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Beschwerde wird als Verwaltungsgerichtsbeschwerde entgegen genommen und teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Die Ziff. 2 und 3 des Entscheids der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 22. Oktober 2002 werden aufgehoben und die Sache wird zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 13. Mai 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: